

Audience publique du 2 mars 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27129 du rôle et déposée le 26 juillet 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Jacques Schonckert, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 avril 2010 ayant déclaré non fondée sa réclamation introduite contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, émis le 10 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 novembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Jean-Jacques Schonckert et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Par un courrier du 11 février 2010, le bureau d'imposition ... informa Monsieur ... qu'il envisageait de procéder à une imposition rectificative sur base du paragraphe 222 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », au motif que l'intéressé avait procédé au cours de l'année 2007 à la cession d'une propriété immobilière sise sur le territoire de la commune d'... sans déclarer cette aliénation. Ledit courrier précisa encore quel était le revenu imposable découlant de cette vente et invita Monsieur ..., conformément au paragraphe 205 (3) AO, à présenter ses objections éventuelles au plus tard pour le 5 mars 2010.

Par une lettre du 24 février 2010, Monsieur ... prit position par rapport au projet d'imposition rectificative tout en contestant formellement la position de l'administration des Contributions directes.

Le 8 avril 2010, le mandataire de Monsieur ... introduisit pour le compte de son mandant une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », à l'encontre du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 10 mars 2010.

Cette réclamation fut déclarée recevable, mais non fondée par le directeur suivant une décision du 23 avril 2010, numéro ... du rôle, rédigée ainsi :

« Vu la requête introduite le 8 avril 2010 par Maître Jean-Jacques Schonckert, au nom du sieur ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 10 mars 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin originaire, émis en date du 9 juillet 2008, a été redressé sur base du § 222 alinéa 1^{er} n°1 AO par un bulletin rectificatif du 10 mars 2010 ; qu'il s'ensuit que la réclamation parvenue le 8 avril 2010 n'a été valablement introduite dans le délai de trois mois qu'à l'égard du bulletin rectificatif de l'année 2007, attaquant dans la mesure où la cote d'impôt rectifiée dépasse la cote originaire (§ 234 AO) ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé dans la catégorie des revenus nets divers une plus-value dégagée lors de l'aliénation d'une propriété immobilière ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la requête porte tant contre « votre information de rectification du bulletin pour l'impôt sur le revenu 2007 du 11 février 2010, que contre votre décompte du 10 mars 2010 » ;

Considérant qu'en date du 11 février 2010, en application des dispositions du § 205 alinéa 3 AO, le bureau d'imposition avait informé le réclamant qu'il entendait procéder à l'émission d'un bulletin rectificatif du fait qu'il aurait omis de déclarer l'aliénation d'une propriété immobilière, sise sur le territoire de la commune d'..., lieu-dit ... ; que le revenu réalisé lors de cette transaction constituerait néanmoins une plus-value imposable en vertu de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant que le § 205 alinéa 3 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« Recht auf Gehör ») dont le but est d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale ;

Que la lettre adressée au contribuable dans le cadre de cette procédure constitue une invitation à ce dernier de faire part au bureau d'imposition de ses observations éventuelles,

quant aux « wesentliche Abweichungen » que le bureau d'imposition envisage d'entreprendre, et ne constitue pas de décision exécutoire concernant ses droits et obligations ;

Que la procédure du § 205 alinéa 3 AO s'inscrit en effet dans la phase d'élaboration de la décision, matérialisée moyennant l'établissement du bulletin d'impôt, de sorte qu'une information adressée aux contribuables sur cette base ne saurait faire l'objet d'un recours contentieux (TA du 23.10.2006, no 19925) ;

Considérant que le réclamant fait savoir « qu'il n'est pas d'accord lorsque vous lui reprochez de ne pas avoir déclaré l'aliénation de sa propriété immobilière sise sur le territoire de la commune d'..., lieu-dit ..., oubli que vous sanctionnez par une imposition rectificative en vertu du § 222 AO. Comme déjà mentionné dans le courrier du 24 février 2010, il ne saurait être question d'une plus-value alors que le terrain en question était bloqué pendant presque vingt ans par l'État en raison d'un classement monument historique » ; que pendant toute cette période, l'État n'aurait rien entrepris pour valoriser ce terrain de sorte qu'un recours aurait été intenté devant le Tribunal civil qui se serait soldé par une décision en faveur du contribuable ;

Considérant que le réclamant reproche aux représentants de l'État qu'au moment de la transaction de vente, ils n'auraient « soufflé mot sur une éventuelle imposition ultérieure pour une plus-value, alors que tout le monde aurait été d'accord que le réclamant, s'il avait continué la procédure, aurait pu non seulement obtenir l'indemnisation lui accordée par les premiers juges, mais encore il aurait pu obtenir le reclassement de son terrain en zone constructible (qu'il aurait eu une offre de 3,54 millions pour son terrain de la part d'un promoteur privé !) ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que le réclamant avait effectivement omis de porter dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année concernée une indication quelconque en relation avec des revenus provenant de plus-values réalisées lors de la cession de biens du patrimoine privé ;

Considérant cependant qu'en date du 12 décembre 2007 le réclamant a cédé la propriété immobilière en discussion par un acte de vente à l'État du Grand-Duché de Luxembourg et qu'il incombe au contribuable de fournir au bureau d'imposition tous les faits permettant à celui-ci de fixer l'impôt légalement dû (§166 AO) ; que dans cet ordre d'idées, l'imposition n'est pas le résultat de négociations entre le bureau d'imposition et le contribuable, mais de l'application, par le bureau d'imposition, de la loi d'impôt aux faits déclarés par le contribuable ou dégagés par l'instruction (§ 210 AO) ; qu'il reste loisible au contribuable d'en critiquer le résultat dans le cadre d'une réclamation portée devant le directeur des contributions ;

Considérant qu'aux termes de l'article 99ter alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) est imposable le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'immeubles, plus de deux ans après leur acquisition ou constitution ;

Considérant que le réclamant ne conteste pas avoir réalisé une vente immobilière au cours de l'année litigieuse ; que le texte de loi ci-avant ne prévoyant pas de mesure d'exception, l'opération de vente est susceptible d'être imposée conformément aux dispositions légales ;

Considérant que le réclamant observe encore qu'« il ne fait aucun doute que cette acquisition a été faite par l'État dans le sens qu'elle tombe sous l'application de l'article 99 nouveau qui ne prévoit plus d'imposition de plus-value pour ce genre de transaction. Vous remarquerez que l'État n'a payé le prix de la transaction qu'en 2008, de sorte qu'on peut considérer que la présente transaction doit profiter de cette disposition qui lui est plus favorable, alors même que la transaction était signée juste trois jours avant que la nouvelle loi n'entre en vigueur » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 102, alinéa 12 L.I.R., les revenus nets divers, dont ceux visés à l'article 99ter L.I.R., sont imposables au titre de l'année de l'aliénation du bien en cause, indépendamment de la date du paiement du prix et par dérogation à l'article 108 L.I.R. ;

Considérant que le réclamant semble viser la loi du 22 octobre 2008, portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes, qui cependant n'a pris effet qu'à partir de l'année 2008 ; que cependant l'acte de vente en question a été définitivement approuvé par Monsieur le Ministre du Trésor et du Budget en date du 14 décembre 2007 ;

Considérant néanmoins que le revenu litigieux a bénéficié des dispositions de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'exploitation ; que le revenu litigieux a été soumis à l'impôt à titre de revenu extraordinaire en application du taux égal au quart du taux global correspondant au revenu imposable ajusté (article 131, alinéa 1, lettre d L.I.R), tel que préconisé par l'article 2, alinéa 2 de cette loi ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a eu connaissance de faits nouveaux justifiant une imposition rectificative en défaveur du contribuable, en vertu du § 222 alinéa 1er AO ;

Considérant en conséquence que c'est à raison que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition de la plus-value litigieuse en l'année 2007 ; que la détermination de la plus-value ne donne pas non plus lieu à critique ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est par ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Contre cette décision sur réclamation, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 26 juillet 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un

contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait exposer qu'il aurait été propriétaire de terrains sis au lieu-dit « ... » à ... et que ces terrains auraient été classés comme monuments nationaux au sens de la loi du 18 juillet 1983 concernant la conservation et la protection des sites et monuments nationaux en vertu d'un arrêté du 14 septembre 1989 du Conseil du Gouvernement. Il précise que le gouvernement lui aurait proposé de racheter ces terrains, mais compte tenu des prix proposés il aurait refusé. Il aurait essayé à plusieurs reprises d'obtenir le déclassement des terrains, mais en vain, aucune suite n'ayant été réservée à ses courriers. Il aurait partant assigné l'Etat en justice pour obtenir le déclassement des terrains sinon le dédommagement du préjudice subi en raison de la décision de classement. L'expert nommé par le tribunal d'arrondissement de ..., par jugement du 7 décembre 2004, ayant évalué son préjudice du fait du classement de ses terrains à un montant de 466.000 euros, l'Etat aurait été condamné le 10 octobre 2006 par le tribunal d'arrondissement de ... à lui payer la somme de 466.000 euros avec les intérêts légaux. De ce jugement, l'Etat aurait relevé appel. Après des négociations, et après renonciation aux droits découlant pour lui du prédit jugement, il aurait accepté de vendre à l'Etat ses terrains au prix de 1.000.500 euros dont 870.000 euros à titre de prix de vente et 130.500 euros à titre d'indemnité de emploi.

En droit, le demandeur fait valoir qu'il n'aurait jamais consenti à la vente s'il avait su qu'il serait imposé par la suite sur la plus-value réalisée lors de la transaction. Il conteste ainsi la plus-value en soutenant qu'il aurait pu vendre les terrains à un prix beaucoup plus élevé si l'Etat n'avait pas fait classer ces terrains. Il donne à considérer que les jugements rendus par le tribunal d'arrondissement de ... lui auraient accordé un montant non imposable de plus de 500.000 euros au titre de la non-utilisation de ses terrains tout en lui laissant la propriété de ses terrains.

Il soutient ensuite qu'aucune imposition pour l'année 2007 ne serait due au motif que le paragraphe 3 de la convention de cession préciserait que *« l'acquéreur paiera les contributions, les impôts et en général toutes les charges et taxes publiques ...ou pourra être assujettie, à partir du 1^{er} janvier 2008 »*.

Le délégué du gouvernement rétorque que la plus-value d'un montant de 707.780 euros tout comme les revenus nets divers de 123.326 euros auraient été correctement déterminés par le bureau d'imposition sur la base des articles 99ter et 99 numéro 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Il estime que le fait de ne pas se renseigner sur les impôts et charges découlant du contrat de cession constituerait une négligence fautive laquelle, dans le cas où une obligation de renseignement à cet égard aurait incombé à un tiers, ne pourrait qu'entraîner la mise en œuvre de la responsabilité contractuelle, mais ne pourrait pas influencer sur l'imposition par ailleurs régulière. Quant au paragraphe 3 de l'acte de vente des terrains, le délégué du gouvernement souligne que cette disposition signifierait que toutes les dettes en rapport avec les terrains et échues avant la date du 1^{er} janvier 2008 resteraient à charge de l'ancien propriétaire, alors même que la dette d'impôt n'est matérialisée que par la suite à travers le bulletin d'impôt. Il ajoute que même si

tel n'était pas le cas, les juridictions de droit commun seraient seules compétentes pour en connaître.

Il convient tout d'abord de relever que le tribunal est saisi d'un recours dirigé contre une décision du directeur prise sur réclamation à l'encontre d'un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 ayant procédé à une imposition de la plus-value résultant de la cession de terrains, à laquelle le demandeur a procédé au profit de l'Etat par acte de vente du 12 décembre 2007.

Or, force est de constater que le demandeur ne développe pas de moyen juridique à l'encontre de la décision directoriale déférée, mais ne fait en substance que critiquer qu'il n'aurait pas été renseigné sur une éventuelle imposition d'une plus-value provenant de la cession immobilière.

C'est toutefois à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que le tribunal administratif n'est pas compétent pour connaître de ce genre de contestations ayant pour objet des droits civils qui, conformément aux termes de l'article 84 de la Constitution, sont de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire.

Quant au moyen du demandeur basé sur le paragraphe 3 des charges et conditions de l'acte de vente des terrains du 12 décembre 2007, celui-ci prévoit que « *l'acquéreur paiera les contributions, les impôts et en général toutes les charges et taxes publiques, auxquels la propriété vendue est ou pourra être assujettie, à partir du 1^{er} janvier 2008* ».

Il est constant en cause que le demandeur a procédé à une cession de terrains en 2007.

Aux termes de l'article 102, alinéa 12 LIR, les revenus nets divers dont ceux visés à l'article 99ter LIR, à savoir le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'immeubles, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, sont imposables au titre de l'année de l'aliénation du bien en cause, indépendamment de la date du paiement du prix et par dérogation à l'article 108 LIR. Il s'ensuit que la circonstance que l'Etat n'a payé le prix d'acquisition qu'en 2008 est sans incidence sur la légalité de l'imposition critiquée de la plus-value.

Quant à l'argumentation du demandeur basée sur le paragraphe 3 des charges et conditions de l'acte de vente des terrains, il échet de retenir qu'une convention de cession d'immeubles ne saurait déroger à la loi fiscale, de sorte que cet argument est à rejeter comme non fondé, indépendamment du sens qu'il y a lieu de donner à cette disposition contractuelle, étant encore relevé par ailleurs que le tribunal administratif n'est pas compétent pour interpréter les conventions de droit privé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 2 mars 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 02.03.2011
Le Greffier du Tribunal administratif